STAATSCOURANT
Officiële uitgave van het Koninkrijk der Nederlanden sinds 1814.
Nr. 69123
30 december 2016

Omzetbelasting. Vrijstellingen voor de diensten door lijkbezorgers, crematoria en exploitanten van begraafplaatsen

Besluit van 28 december 2016, nr. BLKB/2016/657M, Staatscourant 2016, ...
Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit betreft een herziene versie van het besluit van 9 september 2013 (BLKB/2013/267M). Verduidelijkt is dat het vervoer van een overledene in het kader van een uitvaart onder voorwaarden onder de vrijstelling valt. Verder is aan het besluit een bijlage toegevoegd waarin is aangegeven hoe bepaalde veel voorkomende prestaties die in verband met een overlijden worden verricht fiscaal moeten worden geduid.

1. Inleiding

In de Wet op de omzetbelasting 1968 zijn de diensten door lijkbezorgers vrijgesteld van de heffing van btw (artikel 11, eerste lid, onderdeel h). De vrijstelling is gebaseerd op artikel 371 van de btw-richtlijn en de bij die richtlijn behorende bijlage X, deel B, onderdeel 4. Als voorwaarde geldt dat de lidstaten de vrijstelling al verleenden op 1 januari 1978. Nederland voldoet aan die voorwaarde en heeft de vrijstelling gehandhaafd.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

btw-richtlijn: Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU L 347 van 11 december 2006)
wet: Wet op de omzetbelasting 1968
vrijstelling btw: artikel 11, eerste lid, onderdeel h, van de wet omzetbelasting

2. Reikwijdte van de vrijstelling

De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de vrijstelling een objectief karakter draagt[1]. De hoedanigheid van de lijkbezorger dient te worden vastgesteld aan de hand van het geheel van diensten waaruit zijn onderneming bestaat. Slechts die diensten zijn vrijgesteld die kenmerkend en essentieel zijn voor de diensten die door een lijkbezorger worden verricht. Een ieder die deze kenmerkende en essentiële diensten verricht kwalificeert als een lijkbezorger die op die diensten de btw-vrijstelling mag toepassen.

Uit de ontstaansgeschiedenis van de vrijstelling en naar maatschappelijke opvattingen betreft het bijvoorbeeld de volgende diensten:
– de verzorging en opbaring van het lichaam van de overledene;
– het dragen van de lijkkist;
– de verzorging van de uitvaartplechtigheid;
– de teraardebestelling of crematie (inclusief de asverstrooiing).

Leveringen door lijkbezorgers die in een rechtstreeks verband staan met de door hen verrichte kenmerkende en essentiële diensten kunnen in de vrijstelling delen. Van een rechtstreeks verband is sprake als die leveringen onlosmakelijk zijn verbonden met de kenmerkende en essentiële diensten van de lijkbezorger. Dat is bijvoorbeeld het geval bij de levering van een lijkomhulsel en de levering van rouwkaarten.

Diensten die onderdeel uitmaken van de kenmerkende en essentiële dienst die de lijkbezorger verricht, delen in de vrijstelling. Dat is bijvoorbeeld het geval voor het vervoer van de overledene dat plaatsvindt in het kader van de uitvaart en dat wordt verricht door degene die zich heeft verbonden om de hele uitvaartplechtigheid te verzorgen. Dat is ook het geval bij het vervoer van de overledene naar het mortuarium als dat vervoer plaatsvindt door de lijkbezorger die de verzorging en opbaring van het lichaam op zich heeft genomen.

[1] HR 27 januari 2006, ECLI:NL:HR:2006:AS4122 en AS 4123

Lijkbezorgers die de vrijstelling niet hebben toegepast op het hiervóór bedoelde vervoer van een overledene hoeven de hieraan toe te rekenen btw die in het verleden in aftrek is gebracht niet te corrigeren. De teveel over de vervoersdienst voldane btw komt dan ook niet voor teruggaaf in aanmerking. De hier bedoelde lijkbezorgers die de vrijstelling voor deze vervoerdiensten niet hebben toegepast, dienen vanaf 1 januari 2017 de jaarlijkse herziening toe te passen voor zover de herzieningsperiode op de aangeschafte bedrijfsmiddelen nog niet is verstreken. In een voorkomend geval dient de lijkbezorger vanaf 1 januari 2017 de vrijstelling toe te passen op de hier bedoelde vervoersdiensten.

Horeca-verstrekkingen zijn niet kenmerkend en essentieel voor een lijkbezorger; de vrijstelling is op die prestaties niet van toepassing[2].

2.1 Diensten door exploitanten van begraafplaatsen en crematoria

Tijdens de parlementaire behandeling bij de invoering van de wet is vastgesteld dat ook de diensten verricht door exploitanten van begraafplaatsen en crematoria onder de vrijstelling vallen (Kamerstukken 1968, 9324, Memorie van Antwoord). Een aanpassing van de wettekst werd niet nodig geacht. Daaruit moet worden afgeleid dat de wetgever destijds van mening was dat de hier bedoelde exploitanten (rechtstreeks) onder de werking van artikel 11, eerste lid, onderdeel h, van de wet vallen. Hieraan doet niet af dat de hier bedoelde diensten van deze exploitanten later bij wijze van goedkeuring onder de vrijstelling zijn gebracht.

Gelet op de uitleg die de Hoge Raad aan deze vrijstelling geeft, dient het ook in deze gevallen te gaan om diensten die kenmerkend en essentieel zijn voor dergelijke exploitanten. Voor exploitanten van begraafplaatsen gaat het dan bijvoorbeeld om het vestigen van het recht van eigen graf. Voor exploitanten van crematoria zou het dan bijvoorbeeld gaan om de feitelijke crematie en bijzetting in een columbarium.

3. Ingetrokken regeling

Het besluit van 9 september 2013, BLKB/2013/267M, is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

4. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 28 december

De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
J. de Blieck
Lid van het managementteam Belastingdienst

[2] HR 23 oktober 2009, ECLI:NL:HR:2009:BK0916

BIJLAGE. LIJST MET PRESTATIES VAN LIJKBEZORGERS EN BIJBEHORENDE BTW-DUIDING.

Op de lijst staan alleen prestaties die niet al zijn genoemd in het besluit en die worden verricht *door* een lijkbezorger. In de opsomming hieronder geldt voor diensten die onderdeel uitmaken van de kenmerkende en essentiële diensten van een lijkbezorger dat de vrijstelling alleen van toepassing is als de lijkbezorger de kenmerkende en essentiële dienst zelf verricht.

PRESTATIE	BTW-DUIDING	
Plaatsing van rouwadvertenties	Btw-belast	Maakt geen onderdeel uit van de kenmerkende en essentiële dienst die bestaat in de verzorging van de uitvaartplechtigheid
Levering van bloemen	Btw-belast	Niet onlosmakelijk verbonden met een kenmerkende en essentiële dienst van een lijkbezorger
Verzorging van overlijdensakten		Doorlopende post
Gebruik mortuarium	Btw-vrijgesteld	Maakt onderdeel uit van de kenmerkende en essentiële dienst die bestaat in de verzorging en opbaring van het lichaam van de overledene
Lijstman (medewerker voor bij het condoleanceregister)	Btw-vrijgesteld	Maakt onderdeel uit van de kenmerkende en essentiële dienst die bestaat in de verzorging van de uitvaartplechtigheid
Uitvaartleider	Btw-vrijgesteld	Maakt onderdeel uit van de kenmerkende en essentiële dienst die bestaat in de verzorging van de uitvaartplechtigheid. Zie tevens arrest HR 27 januari 2006, nr. 40.403
Stipendium kerk (bijdrage voor opvoeren / leiden van een kerkdienst)		Doorlopende post
Levering van tijdens uitvaart gemaakte geluidsopname / beeldopname	Btw-belast	Niet onlosmakelijk verbonden met een kenmerkende en essentiële dienst van een lijkbezorger
Levering grafmonumenten	Btw-belast	Niet onlosmakelijk verbonden met een kenmerkende en essentiële dienst van een lijkbezorger
Aanbrengen opschrift op grafmonument	Btw-belast	Maakt geen onderdeel uit van de kenmerkende en essentiële dienst die bestaat in de verzorging van de uitvaartplechtigheid
Levering beplanting voor graf	Btw-belast	Niet onlosmakelijk verbonden met een kenmerkende en essentiële dienst van een lijkbezorger
Provisie grafmonumenten	Btw-belast	Maakt geen onderdeel uit van de kenmerkende en essentiële dienst die bestaat in de verzorging van de uitvaartplechtigheid
Levering sierurn	Btw-belast	Niet onlosmakelijk verbonden met de kenmerkende en essentiële dienst van een lijkbezorger. Een (sier)urn is geen lijkomhulsel in de zin van het besluit maar een product om de as in te bergen